



1

SALA PLENA

**SENTENCIA:** 17/2/2013.  
**EXP. N°:** 308/2012.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**FECHA:** Sucre, treinta de julio de dos mil trece.

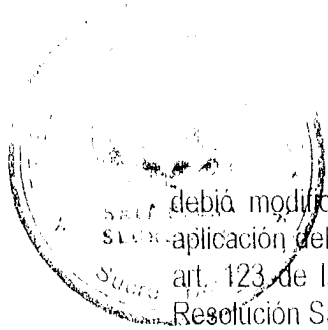
Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por Raúl Vicente Miranda Chávez en representación de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de impuestos Nacionales (S.I.N), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0099/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda de fs. 20 a 23 vltta., la respuesta de fs. 31 a 33 vltta., el informe del Magistrado Rómulo Calle Mamani, los antecedentes del proceso y;

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital La Paz del S.I.N., legalmente representado por Raúl Vicente Miranda Chávez, interpone demanda contencioso administrativo contra LA Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en la que impugna la Resolución AGIT-RJ- N° 0099/2012 de 27 de febrero de 2012, amparándose en los arts. 2 de la Ley 3092, 70 de la Ley 2341(LPA), 778 y 779 del Código de Procedimiento Civil y la S.C. N° 90/2006 de 17 de Noviembre de 2006, con los siguientes argumentos:

Que, la administración Tributaria dispone el Inicio de Sumario Contravencional por Auto N° 000959100146 de 15 de Octubre de 2009, al Seguro Social Universitario, cuya notificación se la realiza mediante cedula el 12 de Noviembre de 2012, esto en virtud que por información de la AFP's se constató que el mencionado contribuyente tenía en su planilla de haberes del periodo fiscal de Septiembre/2007, a dependientes con ingresos mayores a Bs.7.000, encontrándose obligado a la presentación de la información del por medio electrónico del software RC-IVA Da Vinci (agentes de retención) del periodo fiscal Septiembre/2007, que debió ser presentada hasta el mes siguiente respectivamente, deber formal que fue incumplido por el contribuyente, consecuentemente al no presentar pruebas y/o descargos suficientes que desvirtúen la acusación de la Administración Tributaria, limitándose solo a expresar agravios sin fundamento y fuera de plazo. Según Informe CITE:SIN/GDLP/DF/PEV/INF/4239/2009 de 14 de diciembre de 2009, se emitió la Resolución Sancionatoria No. 843/2011 de 12 de julio de 2011, que resuelve sancionar al sujeto pasivo con una multa de 5.000 UFV's del periodo fiscal Septiembre/2007 por el incumplimiento al deber formal de presentar la información electrónica proporcionada por sus dependientes, notificándole en forma personal a Max Romero Molina representante legal del Seguro Social Universitario el 01 de septiembre de 2011, con dicha Resolución Sancionatoria. El contribuyente al no estar de acuerdo con la multa impuesta, recurre en alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, que es resuelta por Resolución ARIT-LPZ/RA 0585/2011, que confirma la Resolución Sancionatoria N° 843/2011 manteniendo firme y subsistente la multa de UFV's 5000, por lo que a esta Resolución el contribuyente recurre en jerárquico, misma que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0099/2012 de 27 de febrero de 2012, confirmando la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0585/2011, manteniendo firme la Resolución Sancionatoria N° 843/2011 de 12 de Julio de 2011, pero con la modificación de la sanción a 3.000 UFV's en aplicación del numeral 4.9 de la RND 10-0030-11, de 7 de Octubre de 2011, Resolución Jerárquica que ahora se impugna.

Indica, que hubo una errónea aplicación de la normativa legal en la RRJ AGIT-RJ 0099/2012, porque la Administración Tributaria realizó la sanción en función al Art. 64 de la Ley 2492, y la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05, relativa al uso de software RC-IVA, para que el contribuyente informe electrónicamente, Art. 3 y 4 de la R.N.D. No. 10-0029-05 que establece que de sus dependientes con salario superior a Bs. 7.000, tienen que presentar los empleadores como agentes de retención la información en medio magnético o electrónico y el Art. 5 IDEM prevé la sanción conforme al Art. 162 de la Ley 2492 en 5.000 UFV's, concordante con el Núm. 4.3 de la R.N.D. No. 10-0021-04. Y si bien la Resolución de Recurso Jerárquico admite que corresponde la sanción de 5.000 UFV's por incumplimiento al deber formal antes mencionado, no



2

debió modificar la sanción a 3.000 UFV's, por una interpretación de carácter ultractiva en aplicación del numeral. 4 y subnumeral 4.9 de la R.N.D. 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, art. 123 de la C.P.E. y art. 150 de la Ley 2492, siendo evidente que la notificación con la Resolución Sancionatoria fue el 01 de septiembre de 2011 y el Recurso de Alzada fue interpuesto el 21 de Septiembre de 2011, o sea ambos antes de la vigencia de la RND 10-0030-11 de fecha 07 de octubre de 2011, y que además el recurrente no solicitó la aplicación de esta RND, realizando solo hizo una bagá mención en sus alegatos por lo que se considera un fallo ultra petita, correspondiendo presumir la legalidad y la licitud de sus acciones de la Administración Tributaria por efecto del Art. 28 inc. b) de la Ley 1178 y 65 de la Ley 2492, por lo que corresponde confirmar la sanción de 5.000 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria.

Concluye, solicitando a los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia, admitir el presente proceso y que se emita sentencia declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0099/2012 de 27 de Febrero de 2012, y se mantenga firme y consistente en su totalidad la sanción de 5.000 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria 0843/2011 de 12 de Julio de 2011.

**CONSIDERANDO II:** Que como en traslado la demanda, se apersona Julia Susana Ríos Laguna en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

El sujeto pasivo en su memorial de formulación de alegatos, solicitó que en caso de confirmar el incumplimiento, se aplique la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11, amparados en el art. 24 de la Constitución Política del estado y el art. 150 del Código Tributario Boliviano, por lo que al haber sido expresamente solicitado la aplicación de esta RND. Se desvirtúa el supuesto fallo ultra petita que hubiera efectuado la AGIT, erróneamente invocado por el demandante.

Señala que el principio procesal del TEMPUS REGIS ACTUM como ley adjetiva aplicable a momento de iniciar el procedimiento según corresponda, esto varía del TEMPUS COMISSI DELICTI, en ese sentido el Tribunal Constitucional en las SS.CC. 280/2001-R, 979/2002-R, 1427/2003-R, 0386/2004-R y 0155/2006-R- entre otras ha precisado y enseñado que: la aplicación del derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación del derecho sustantivo para el Tempus comissi delicti, con la clara excepción de los casos en que exista la ley más benigna, por lo que corresponde aplicar la sanción de 3.000 UFV's al presente caso, por establecer una sanción más benigna en estricta sujeción de los arts. 123 de la C.P.E. y el Art. 150 de la Ley 2492.

En cuanto a la legalidad y legitimidad de los actos de la administración, la AGIT indica que no corresponde su análisis al ser este un nuevo argumento que no ha sido planteado en los recursos de alzada y jerárquico ya que de acuerdo al principio de congruencia la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados, y que no merecen su consideración, situación que solicita se considere por este Tribunal Supremo.

Concluye, que en mérito a dichos antecedentes y fundamentos solicita declarar IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia distrital La Paz del S.I.N. manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0099/2012 de 27 de febrero de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que, con la contestación a la demanda y por decreto de fs. 50, se corrió en traslado a la entidad demandante para la réplica, la cual cursa a fs. 53 a 55 vta., en la que reitera el contenido de su demanda, ratificando su petitorio de la misma; mientras que la entidad demandada presentó su réplica a fs. 61 a 61 vta., ratificando el petitorio de su contestación a la demanda; finalmente, por proveído de fs. 63 se pronunció el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

**CONSIDERANDO III:** Que, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de exclusiva competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del artículo 10 párrafo I de la Ley N° 212 de Transición para el Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2011, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas

3

correctamente las disposiciones legales, con relación a los hechos sucedidos en la fase administrativa y, realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**CONSIDERANDO IV:** Que de los antecedentes y lectura del proceso se evidencia:

Que, la Administración Tributaria procedió a la notificación por cedula del sujeto pasivo (Seguro Social Universitario) el 12 de noviembre de 2009 con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 959100146 de 15 de octubre de 2009, que dispuso el Inicio del Sumario Contravencional, ya que por información de la AFP's, hubo indicios que de la planilla de haberes del periodo fiscal Septiembre/2007 de sus dependientes con ingresos mayores a Bs. 7000, no presentó la información electrónica del software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, que debió presentarlo hasta el mes siguiente de dicho periodo respectivamente, y que de la documentación de descargo presentada por el contribuyente, esta no se consideró por estar fuera del termino de prueba determinado por la normativa vigente, consiguientemente por informe CITE:SIN/GDLP/DF/PEV/INF/4.39/2009 de 14 de diciembre de 2009, emitida por el departamento de fiscalización, se emite la Resolución Sancionatoria No. 843/2011 de 12 de julio de 2011, que le impone una multa de 5.000 UFV's, en aplicación del numeral 4. Sub numeral 4.3 de la RND 10-0021-04 de 11 de Agosto de 2004, con esa Resolución el 01 de septiembre de 2011 se notificó personalmente a Max Romero Molina representante legal del Seguro Social Universitario, quien al no estar de acuerdo con la misma, este recurre en recurso de alzada ante la ARIT, quien resuelve este recurso por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0585/2011 que confirma la Resolución Sancionatoria, manteniendo firme y subsistente la multa impuesta de 5.000 UFV's, persistiendo en su inconformidad el contribuyente recurre en jerárquico, este último acto administrativo se resolvió por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0099/2012 de 27 de febrero de 2012, que también confirma la Resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0585/2011 y la Sancionatoria No. 843/2011 de 12 de julio de 2011, con la modifica de la multa de 5.000 UFV's a 3.000 UFV's en aplicación del núm. 4.9 de la RND 10-0030-11 de 7 de Octubre de 2011 y en virtud del art. 123 de la C.P.E. y el art. 150 de la Ley 2492. Siendo este último acto recurrido en la vía del contencioso administrativo por la administración Tributaria, en base a los argumentos vertidos en su memorial de demanda lo cual se analiza.

De de la compulsu de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a tres hechos puntuales:

- 1.- Si correspondía o no la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, que modifica la multa de 5.000 UFV's a 3.000 UFV's,
- 2.- Si la modificación de la multa de 5.000 UFV's a 3.000 UFV's fue solicitada por el contribuyente.
- 3.- La legitimidad y la legalidad de los actos de la Administración Tributaria.

1.- Estando claro y plenamente demostrado en fase administrativa, que la sanción es producto del incumplimiento a deberes formales por parte del contribuyente, o sea por no presentar la información del software RC-IVA (Da Vinci) del periodo de Septiembre/2007, hecho sancionado con una multa de 50 UFV's hasta 5.000 UFV's de acuerdo con el Art. 162 de la Ley 2492 y directamente regulado por la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0029-05 de 14 de septiembre de 2005, como reglamento del uso de software RC-IVA (Da Vinci) por los sujetos pasivos en relación de dependencia, cuyo incumplimiento sanciona en el Art. 5 con el Núm. 4.3 del ANEXO de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0021-2004 de 11 de agosto de 2004 cuyo tenor indica. "entrega de información en los plazos, formas, medios y lugares, establecidos en normas específicas para los agentes de información, en la suma de 5.000 UFV's".

Determinada la procedencia de la sanción, debemos considerar que la Administración Tributaria el 07 de octubre de 2011 dicta la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0030-11 en la que regula de modo más preciso la sanción en el Núm. 4.9 del párrafo II: "**Presentación de información a través del módulo DA VINCI RC-IVA, por periodo fiscal (agentes de retención) para personas jurídicas: en la suma de 3.000 UFV's**", donde se puede observar que en relación a la Resolución Normativa de Directorio aplicada inicialmente al contribuyente, esta es más precisa y que por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a través de las Sentencias Constitucionales S.C. 280/2001-R, 979/2002-R, 1427/2003-R, 0386/2004-R y 0155/2006-R se



4

aplicó el derecho procesal para el *tempus regis actum* y el derecho sustantivo para el *Tempus commissi delicti*, salvo en los casos de la ley más benigna.

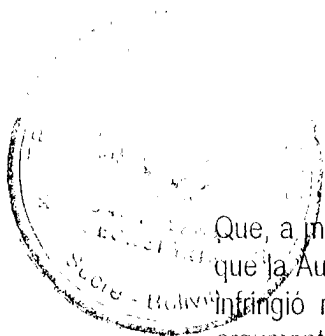
Por tal razón, no se puede desconocer el carácter vinculante y la aplicación obligatoria de las SS.CC., aplicables a la materia, y que el art. 150 de la Ley 2492 Código Tributario prescribe: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, **salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas** o términos de prescripción más breves **o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable**", disposición legal concordante con el artículo 123 de la Constitución Política del Estado. "*Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo*", sin embargo salva excepciones y una de ellas es precisamente cuando establezcan sanciones más benignas. Asimismo por su parte la Superintendencia Tributaria General (ahora Autoridad de Impugnación Tributaria) en su vasta doctrina establecida en las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ/0062/2005 de 16 de junio, ha definido que: "*la disposición legal tributaria que permite la retroactividad de la norma penal más benigna para ilícitos tributarios es el art.150 de la Ley 2492 (CTB) en armonía con el art.33 de la CPE, siempre y cuando beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable. Las normas adjetivas o procedimentales en materia tributaria se rigen por el aforismo del 'tempus regis actum' y las normas sustantivas o materiales en ilícitos tributarios por el 'tempus comisi delicti', esto es la norma que tipifica el ilícito tributario a momento de ocurrido el hecho, en el presente caso la Ley 1340 (CTb), Adicionalmente existe la posibilidad de aplicar retroactivamente la Ley 2492 (CTB) para ilícitos tributarios, cuando beneficie de cualquier forma al contribuyente*"

Por lo precedentemente expuesto no hubo vulneración del principio *tempus regis actum*, pues no ha existido una modificación a la norma vigente en el momento del hecho ya que no se inaplicó la norma que tipifica la conducta contraventora sino que se ha aplicado la sanción más benigna y la más precisa prevista por el Núm. 4.9 del párrafo II de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0030-11 que modifica la sanción de 5.000 a **3.000 UFV's**, correspondiendo su aplicación por el Art. 150 de la Ley 2492 y el Art. 123 de la Constitución Política del Estado, dejando de modo claro que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0099/2012 de 27 de febrero de 2012, no transgredió derecho alguno de la Administración Tributaria, más al contrario, velaron por el respeto a las normas que rigen la materia.

2.- Que, a fs. 61 a 61 vlt. de su anexo, el Seguro Social Universitario en su alegato, solicita a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la aplicación de la RND 10-0030-2011, amparándose en el art. 24 de la C.P.E. y el art. 150 del CTB, desvirtuando lo afirmado por la entidad demandante sobre un fallo *ultra petita*, asimismo debe considerarse que la pena más benigna puede ser aún aplicada de oficio en cumplimiento del mandato constitucional previsto en el artículo 123 de la Constitución Política del Estado y el artículo 150 del Código Tributario vigente, ya que la aplicación de la norma jurídica a los hechos acontecidos es atribución de la autoridad que conoce el proceso administrativo o jurisdiccional a tiempo de resolver la controversia, en la que se establecerá la legalidad del procedimiento realizado por la autoridad de Impugnación Tributaria.

3.- Se debe aclarar que la legalidad o la licitud de los actos de la Administración Tributaria, no se encuentran en objeción en el presente caso, al no ser esta instancia la más idónea, ni la determinada por ley para ingresar a observar responsabilidad prevista en la Ley Safco pretendida, cuyo mecanismo procesal es otro, sin embargo en la tramitación del presente lo objetado es la correspondencia de la multa y la disposición más precisa para la sanción que ha sido analizada en su integridad.

Lo precedentemente expuesto, permite concluir que el contribuyente – como agente de retención, incumplió el deber formal tipificado como **falta de presentación ante el SIN de la información del software RC-IVA (Da Vinci)-Agentes de Retención** - por el periodo fiscal Septiembre/2007, tipificado en el artículo 4 de la RND 10-0029.05 de 14 de septiembre de 2005, vigente en el momento de la comisión del hecho y cuya sanción ha sido modificada por el punto 4.9 de la RND 10-0030-11, y que la autoridad demandada aplicó correctamente la sanción más benigna luego de una correcta actividad de tipicidad o subsunción de la conducta del contribuyente a las normas citadas en el presente.



Que, a mérito del análisis expuesto precedentemente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la resolución administrativa impugnada.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 10.I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011 de Transición para el Tribunal Supremo y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 23 vlt., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantienen firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0099/2012 de 27 de Febrero de 2012.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los treinta días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por viaje oficial

**Regístrese, notifíquese y cumplase.**

**Magistrado Relator: Rómulo Calle Mamani.**

**Jorge Isaac von Borries Méndez**  
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

**Rómulo Calle Mamani**  
MAGISTRADO

**Antonio Guido Campero Segovia**  
MAGISTRADO

**Pastor Segundo Mamani Vilca**  
MAGISTRADO

**Rita Susana Nava Durán**  
MAGISTRADA

**Maritza Suntura Juaniquina**  
MAGISTRADA

**Fidel Marcos Tordoya Rivas**  
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas  
Secretario de Sala Plena